

Raízes epistemológicas da continuidade em contabilidade¹

doi: 10.4025/enfoque.v30i3.14206

Gabriel Moreira Campos

Universidade Federal do Espírito Santo
Professor Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da UFES
Doutorando em Ciências Contábeis pela FEA/USP
gm.campos@terra.com.br

Recebido em: 26.07.2011

Aceito em: 25.08.2011

RESUMO

O estudo investiga as raízes epistemológicas do conceito da continuidade (*going concern*) em contabilidade. Para tanto, foi realizado um ensaio teórico por meio de uma pesquisa bibliográfica, com a interpretação de obras de autores como May (1937), Byrne (1937), Mautz (1965), Sterling (1968), Yu (1971) e Hendriksen e Van Breda (1999) mediante o confronto de seus pontos de vista e críticas buscando o enriquecimento do debate. Foram demonstrados os significados de axioma, postulado e princípio, discorrendo-se sobre o papel desses termos na construção do conhecimento. Também foi discutido o fundamento contábil do conceito da continuidade, onde se identificou que grande parte das obras consultadas utiliza uma abordagem prescritiva para o tratamento do tema, o que não diminuiu a importância do tema. Destacou-se o trabalho de Yu (1971), que teve a preocupação maior de esclarecer a importância de se explicar, cientificamente, a continuidade enquanto fenômeno vivenciado pelas empresas na prática contábil. Constatou-se que, em grande parte, o estabelecimento do postulado e do princípio da continuidade teve como motivação a definição de bases orientadoras para a solução de problemas oriundos da prática contábil. Espera-se que este trabalho motive outros pesquisadores a investigar o tema sob ângulos adicionais, com novas descobertas úteis para profissionais e pesquisadores.

Palavras-chave: Contabilidade. Continuidade. Epistemologia.

Epistemological roots of going concern in accounting

ABSTRACT

The study investigates the epistemological roots of the concept of going concern in accounting. To that end, we performed a theoretical essay by a literature search, the interpretation of works of authors such as May (1937), Byrne (1937), Mautz (1965), Sterling (1968), Yu (1971) and Hendriksen and Van Breda (1999) by comparison of their views and criticism seeking to enrich the debate. We demonstrated the meanings of axioms, postulates and principle, speaking out about the role of these terms in the construction of knowledge. Also, we discussed about the foundation of the accounting concept of going concern, where it was identified that most of the works consulted uses a prescriptive approach for handling the topic, which did not diminish the importance of the topic. We emphasize the work of Yu (1971), who had the greatest concern to enlighten the importance of explaining, scientifically, the going concern as a phenomenon experienced by companies in accounting. It was found that, mostly, the establishment of the postulate and the principle of going concern have motivated the definition of guiding basis for the solution of problems arising from the accounting practice. We expect that this work will motivate other researchers to investigate the subject from further angles, with new findings useful for professionals and researchers.++

Keywords: Accounting. Going Concern. Epistemology.

¹ Artigo apresentado no X Congresso USP de Controladoria e Contabilidade em 2010.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Este estudo investiga as raízes epistemológicas do conceito da Continuidade em Contabilidade, explicando seu significado e sua utilização nessa área. O termo Continuidade é predominantemente utilizado em Contabilidade quando se faz referência ao estado, em andamento, das atividades de uma entidade contábil, notadamente empresas, quando não existe certeza de sua interrupção definitiva. Ele é manifestado através do Postulado da Continuidade, do Princípio Contábil Geralmente Aceito da Continuidade, do Princípio Contábil Fundamental da Continuidade e do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Conselho Federal de Contabilidade (2009).

A abordagem do tema por diversos autores (Hendriksen e Van Breda, 1999; Mautz, 1965; Sterling, 1968; Yu, 1971, May, 1937 e Byrne, 1937) evidencia a sua relevância para a Contabilidade e a necessidade de pesquisas que ajudem acadêmicos e profissionais da área a melhor compreender os fenômenos relacionados a esse conceito nas atividades das empresas. Este trabalho busca identificar a origem epistemológica do termo Continuidade em Contabilidade, sua utilização e aplicação.

Para alcançar os objetivos do estudo, é realizado um ensaio teórico por meio de pesquisa bibliográfica, conforme Martins e Theóphilo (2007), interpretando e confrontando aquilo que foi abordado nas obras consultadas, com sugestões para novas pesquisas.

2 CONTINUIDADE

Quando as atividades das entidades se desenvolvem ordinariamente, sem evidência de sua interrupção definitiva, afirma-se que a entidade está em continuidade do ponto de vista contábil. A Contabilidade se utiliza de relatórios denominados Demonstrações Contábeis para exibir a informação contábil resultante dessas atividades, conforme suas peculiaridades, em

diferentes períodos e para diferentes usuários.

Por intermédio da demonstração contábil denominada Balanço Patrimonial, a Contabilidade exibe o patrimônio da entidade contábil em um determinado momento no tempo (data-base), comumente 31 de Dezembro de cada ano. Dessa forma, sem a interrupção das atividades da entidade, os usuários podem examinar a informação contábil de seu interesse e tomar decisões, por exemplo, em qual empresa investir, quanto investir, em qual título investir, etc.

Esse estado contínuo das atividades das entidades é um fato que requer explicação clara e precisa por parte da Contabilidade através de teorias científicas e não com base no senso comum, considerando que todo fato e toda observação pressupõem teorias, conforme defende Mattalo Jr. (1989). Matallo Jr. assim define senso comum:

O senso comum é um conjunto de informações não-sistematizadas que aprendemos por processos formais, informais e, às vezes, inconscientes, e que inclui um conjunto de valorações. [...] (MATTALO Jr., p. 15, 1989).

O autor também afirma que a observação dos fatos, feita com base no senso comum, representa opiniões emitidas sem argumentação sólida que as comprove. O conhecimento da origem epistemológica do conceito da Continuidade em Contabilidade é base para pesquisas cujos resultados representam respostas claras às demandas originadas pela prática contábil.

2.1 AXIOMA, POSTULADO E PRINCÍPIO

As diversas áreas do conhecimento possuem fundamentos que norteiam seus estudos, debates e pensamento ao longo dos séculos. No caso da matemática, conforme Abagnano (2007), o termo Axioma era utilizado pelos matemáticos para designar os princípios indemonstráveis, mas evidentes, daquela ciência. O autor afirma que Aristóteles fez a primeira análise dessa noção entendendo-a como: “[...] as proposições primeiras de que parte a demonstração” e, em

cada caso, os “princípios que devem ser necessariamente possuídos por quem queira aprender um conjunto de qualquer coisa” [...] (ABAGNANO, 2007, p. 116).

O autor afirma que, a partir do final do século XIX e, devido ao desenvolvimento do formalismo matemático e lógico com as obras de Peano, Russel, Frege e Hilbert, a noção de Axioma sofreu a transformação mais radical, pois lhe foi negada a **característica** de imediação da sua verdade, a certeza, a evidência. Ainda segundo ele:

Segundo essa visão formalista, os A. da matemática não são nem verdadeiros nem falsos, mas são assumidos por convenção, com base em motivos de oportunidade, como fundamentos ou premissas do discurso matemático [...]. Desse modo, os A. não se distinguem mais dos postulados e as duas palavras são hoje usadas indiferentemente (ABAGNANO, p. 116, 2007).

Nesse sentido, Postulado é: “Em geral, uma proposição que se admite ou cuja admissão se deseja, com o fim de possibilitar uma demonstração ou um procedimento qualquer.” (ABAGNANO, p. 915, 2007).

O mesmo autor, ao citar Aristóteles, afirma que ele foi o primeiro a enumerar por completo seus significados, dos quais destacamos o 6º: [...] 6º aquilo de que parte um processo de conhecimento, como por exemplo, as premissas de uma demonstração. [...] (ABAGNANO, p. 928, 2007). Para esse autor, princípio é: “Ponto de partida e fundamento de um processo qualquer.” (ABAGNANO, p. 928, 2007).

Observa-se, a partir das definições apresentadas, que para uma Ciência esses conceitos desempenham um papel orientador na geração do conhecimento, o que é exemplificado pelo sexto significado de princípio colocado por Aristóteles.

2.2 FUNDAMENTO CONTÁBIL

O termo Continuidade, em Contabilidade no Brasil, ocorre com maior frequência quando se faz referência ao Postulado da Continuidade, ao Princípio Contábil Geralmente Aceito da

Continuidade e ao Princípio Contábil Fundamental da Continuidade, para caracterizar que as atividades da entidade contábil estão em andamento, sem que haja evidência de sua interrupção definitiva.

Assim como ocorre em outras áreas do conhecimento humano, na Contabilidade, os pesquisadores e profissionais vivenciam diversos fenômenos que necessitam ser explicados de forma clara e objetiva, para que as demandas dos diferentes usuários da informação contábil sejam respondidas de forma eficaz. Uma dessas demandas é que a informação contábil, gerada pelas atividades das entidades, reflita claramente essa realidade objeto da Contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999) descrevem as tentativas para definir bases orientadoras para o atendimento de demandas relativas à prática contábil iniciadas na década de 1930 do século XX, quando foram realizados debates, elaborados textos e pronunciamentos de autores e órgãos representativos da classe contábil norte-americana.

Nesse movimento, destacam-se as monografias emitidas pela Associação Americana de Contabilidade – AAA, naquela década, cuja edição de 1936 foi intitulada *A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements*. Essas monografias buscavam:

[...] chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não das peculiaridades de cada empresa, mas das diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do que seria adequado, plausível ou convincente para os investidores num determinado momento (HENDRIKSEN; VAN BREDA, p. 74, 1999).

Problemas oriundos da prática contábil, notadamente a variedade de assuntos existentes na atuação dos contadores no exame de demonstrações contábeis e o relatório deles a respeito, foi objeto de trabalho escrito por Byrne (1937), no qual foi discutido se, e em que extensão, essa atuação dos contadores pode ser reduzida a regras e padrões.

O autor afirma que, de uma forma geral, o objetivo do contador ao realizar tal exame é se certificar de que os princípios contábeis tenham sido seguidos na manutenção das contas, e que demonstrações contábeis fidedignas tenham sido produzidas a partir daí.

Além do exame de demonstrações contábeis, o autor elenca três fases do trabalho dos contadores também sujeitas a serem reduzidas a regras e padrões:

- a) Princípios contábeis e as regras derivadas desses princípios,
- b) As práticas e convenções relativas à apresentação das contas nas demonstrações contábeis,
- c) A técnica de auditoria² (BYRNE 1937, p. 365).

Byrne (1937) antecipou o que foi relatado por Hendriksen e Van Breda (1999), ressaltando que o debate sobre o estabelecimento ou não de princípios, regras, convenções ou padrões para a prática contábil foi intenso no primeiro quarto do século XX, sendo protagonizado, de um lado, por aqueles que defendiam a urgência do estabelecimento de um conjunto de princípios contábeis e, de outro, pelos que viam tal iniciativa como inviável, se não, indesejável.

Favoravelmente ao estabelecimento de princípios foram feitos comentários por acadêmicos e membros de órgãos reguladores, como o seguinte: “A Contabilidade...tem a tendência de se basear antes em precedente e autoridade do que no método científico [...]”³ (MATHEWS, apud BYRNE, 1937, p. 365). Na seqüência desse comentário, em tom de crítica, o autor compara tal situação a uma eventual divergência entre engenheiros sobre a resistência requerida para fundações, especificações do aço para a construção de edifícios ou sobre o desenho eficiente de projetos de energia.

O autor também apresenta comentários contrários ao estabelecimento de princípios contábeis, feitos por profissionais da área contábil defendendo que, na Contabilidade, deve prevalecer a essência sobre a forma. Byrne (1937) afirma que a ausência de concordância entre os contadores a respeito da existência de um reconhecível conjunto de princípios contábeis, com base nos quais os auditores emitem opiniões, é uma insanidade.

Um aspecto interessante do trabalho de Byrne (1937) é a afirmação de que essa ausência de concordância quanto a um conjunto de princípios contábeis se deve, em grande parte, ao fato de que para muitos não há distinção clara entre o conjunto de verdades fundamentais subjacentes à filosofia das contas, propriamente chamadas de princípios, e o amplo conjunto de regras, práticas e convenções contábeis derivadas dos princípios, mas que não são os princípios propriamente ditos.

Para Byrne (1937), a solução do problema abordado em seu texto passa pela distinção entre princípio contábil e regra contábil. A esse respeito, é relevante considerar:

A evidência comumente aceita de que um conjunto organizado de conhecimentos obteve o status de uma ciência estabelecida é o caráter coercitivo ou forçoso das generalizações por ela levantadas e que são denominadas de leis científicas (princípios)⁴ (ADAMS apud BYRNE, 1937, p. 370).

A relevância dessa afirmação feita pelo autor reside na ênfase dada à busca por uma base científica para a explicação e solução dos problemas oriundos da prática contábil. Isso corrobora a premissa de que todo fato e toda observação pressupõem teorias que os expliquem de forma clara e objetiva, no caso, teorias científicas.

O autor, mais uma vez, compara a Contabilidade a outras áreas do conhecimento para reforçar a importância da existência de um conjunto de leis

² a) Accounting principles, and the rules derived from these principles; b) The practices and conventions relating to the presentation of accounts in financial statements; c) The technique of auditing.

³ “Accountancy has ... the tendency to rely on precedent and authority rather than on the scientific method [...]”.

⁴ “The commonly accepted proof that a body of organized knowledge has attained the rank of an established science is the coercive or compelling character of the generalizations to which it gives rise and which come to be known as scientific laws (principles).”

científicas que norteiem a prática contábil. Para isso, ele faz referência a consequências da não observância dessas leis nas áreas da saúde e da Engenharia, Byrne (1937).

Ainda que tenha afirmado não ser o objetivo do texto a formulação dos princípios contábeis, o autor formulou um conceito: “[...] são os conceitos fundamentais sobre os quais a contabilidade, como um conjunto organizado de conhecimentos, se apoia”⁵. e propôs um conteúdo que, segundo ele, deveria ser contemplado pelo conjunto de princípios contábeis (BYRNE, 1937, p. 372).

Contrapondo a visão de Byrne, May (1937) entende que ele se equivocou na interpretação do sentido no qual a palavra *princípio* foi utilizada em relatórios de auditoria. Fazendo referência aos três grupos nos quais o dicionário Oxford divide as definições de *princípio*, May apresenta os três significados do grupo denominado *Verdade fundamental, lei ou motivo força*:

Uma verdade fundamental ou proposição da qual muitas outras dependem; uma verdade primária compreendendo ou formando a base de várias verdades subordinadas;

Uma lei geral ou regra adotada ou professada como um guia de ação; um fundamento ou base estabelecida de conduta ou prática;

Um fato geral ou lei da natureza em virtude da qual uma máquina ou instrumento opera⁶ (MAY, 1937, p. 423)

May afirma que, apesar de Byrne ter tomado como referência em seu estudo o primeiro dos significados acima, ele entende que o significado mais adequado seja o segundo. A argumentação de May é plausível, conforme se vê em seguida.

A abordagem utilizada por Byrne (1937) é equivocada e contraditória, por que a coerção e a força, presentes na citação de Adams, são

atributos do dogma, cujo significado é: “1. Opinião ou crença. [...] 2. Decisão, juízo e, portanto, decreto ou ordem (ABAGNANO, 2007, p. 344).

Seguir o dogmatismo é absolutizar teorias sem submetê-las a qualquer discussão de forma crítica, refutação ou revisão, conforme Abagnano (2007). Isto se opõe à explicação dos fenômenos contábeis baseada em teorias científicas.

Outro aspecto relevante é que Byrne (1937) comete um equívoco ao fazer referência a leis científicas, pois elas também se diferenciam do dogma, na medida em que: “[...] conferem o caráter de *estrutura*, de *coerência* e *unidade* às explicações” (MATTALO Jr., p54, 1989).

Apesar de fazer críticas importantes ao trabalho de Byrne, May afirma que a Contabilidade não é um conhecimento científico, o que não é correto, pois, ela é uma ciência social e entre os fenômenos por ela estudados estão fatos econômicos inerentes às atividades das entidades.

Ao se referir a objetos inanimados e forças regidas por princípios de significado equivalente ao terceiro apresentado por ele, May (1937) defende que tais fenômenos devem ser tratados cientificamente, o que faz parecer que ele trate das ciências naturais.

Por outro lado afirma, sem o menor sentido, que a conduta humana não é científica, o que poderia ter sido esclarecido. A atuação dos contadores, e o comportamento dos usuários da informação contábil são sim um fenômeno passível de explicação científica. Há séculos tais fenômenos têm sido objeto de estudo pelas chamadas ciências sociais como a Sociologia e a Economia.

May (1937) também afirma que a avaliação de estoques pelo valor do custo ou mercado, dos dois o menor, nada tem de científico e nada mais é do que uma escolha feita. Novamente afirma algo sem a devida fundamentação, considerando que os fenômenos relativos às atividades das empresas são passíveis de explicação científica por parte da Contabilidade. O autor defende que

⁵ “[...] are the fundamental concepts on which accounting, as an organized body of knowledge, rests.”

⁶ “A fundamental truth or proposition on which many others depend, a primary truth comprehending or forming the basis of various subordinate truths; “A general rule or law adopted or professed as a guide to action; a settled ground or basis of conduct or practice; “A general fact or law of nature by virtue of which a machine or instrument operates”.

a Contabilidade é uma área do conhecimento essencialmente pragmática, afirmação não corroborada pelos estudos consultados para a elaboração desta pesquisa.

O trabalho de Mautz (1965) fornece importantes informações no sentido de esclarecer as razões pelas quais os postulados e princípios contábeis possuem a formatação atual. Isso é relevante para o objetivo desse estudo porque permite conhecer melhor o conceito da continuidade contábil.

O autor supracitado afirma que o relatório do comitê especial do programa de pesquisa do American Institute of Certified Public Accountants - AICPA teve papel relevante na busca pela definição das bases conceituais contábeis, contudo, causou muita confusão entre membros da classe contábil com sua definição de postulados contábeis.

Nesse sentido, a definição de postulados contábeis constante do relatório do comitê especial reza que: eles são poucos, sobre eles estão baseados os princípios, e têm, necessariamente, origem no ambiente econômico e político, nos costumes e no modelo de pensamento do mercado (MAUTZ, 1965).

Esse autor explica que o comitê não tinha como tarefa definir postulados e sim a elaboração de um programa de pesquisa, contendo procedimentos para o desenvolvimento de pesquisas, estabelecendo princípios e com atributo de autoridade. Pouca atenção foi dada para a discussão dessa definição de postulados nas reuniões do grupo.

Mautz (1965) informa ainda que o comitê não se deteve em discussões teóricas sobre a natureza de princípios e postulados, e que, se pudesse prever a confusão que seria gerada por tal definição, essa parte teria sido suprimida do trabalho e, ainda que, no relatório, os postulados são descritos como: “suposições sobre as quais estão os princípios”.

O autor descreve, como negativo, o fato da prática e da teoria contábil terem como base algumas suposições de caráter impositivo, que

os princípios não se baseiam diretamente em alguns postulados e, sim, em conceitos. Defende ainda que o relatório do comitê não menciona conceitos, os quais para ele são essenciais em qualquer estrutura de teoria contábil.

A palavra Conceito é assim definida por ele:

Um conceito consiste de um conjunto coordenado de ideias sobre algo. Um conceito pode ser completo e bem estabelecido ou rudimentar e sujeito a disputa. Um conceito completo contém ideias sobre o que a coisa é, o que não é e qual é a sua relação com outras coisas. Mutuamente entendidos conceitos são pré-requisito para comunicação e troca de ideias⁷ (MAUTZ, 1965, p. 47).

Ao se examinar essa definição, é possível observar que ela ajuda a entender a necessidade da explicação clara do fenômeno contábil, o que o autor denomina de *coisa*. Ele não fala explicitamente de uma explicação científica, mas ao mencionar conjunto coordenado de ideias, completude, relação do fenômeno com outros fatos, comunicação e troca de ideias, ele elenca componentes de uma explicação científica.

Mautz (1965) afirma que a maioria das áreas do conhecimento se organiza em torno de um limitado número de importantes conceitos, o que vale também para a Contabilidade e, para isso, relaciona conceitos contábeis como: transação, ativo, lucro, exigibilidade e realização.

O autor critica o fato de o relatório do comitê especial não ter deixado claro o que se pretendia ao usar o termo *princípios*, afirmando ainda que a noção mais útil de um princípio contábil é aquela que liga uma meta contábil com um significado do alcance daquela meta. Ele faz uma comparação entre regra e princípio, reiterando que, ao contrário da primeira, o segundo carrega consigo a razão pela qual é utilizado.

Essas considerações feitas por Mautz (1965) a respeito dos conceitos são base, segundo ele, para

⁷ A concept consists of a co-ordinated set of ideas about a given thing. A concept may be complete and well established, or rudimentary and subject to dispute. A complete concept contains ideas about what the thing is, what it is not, and what its relationship to other thing is. Mutually understood concepts are a prerequisite to communication and the exchange of ideas.

que a evidência contábil do patrimônio da entidade alcance o seu objetivo. Nesse sentido, ele coloca os princípios no mesmo nível dos conceitos.

Observa-se que, apesar do autor enfatizar a importância dos princípios e conceitos no que diz respeito ao significado que eles imprimem aos fenômenos, na verdade tudo o que é descrito em seu texto tem caráter prescritivo e não se trata de uma defesa da explicação científica dos fatos, conforme preconiza Mattalo Jr. (1989).

Mautz (1965) ainda retoma a discussão sobre o papel dos postulados, defendendo a importância deles para a Contabilidade. Defende ainda que todo o conceito contábil traz consigo alguma suposição e usa como exemplo o fato de que o conceito do ativo deve incluir a suposição sobre a continuidade da entidade que o controla.

Ele explica que, se é assumido que a entidade não continuará existindo após o término do exercício social em andamento, isso levaria a um conceito de ativo diferente daquele caso houvesse evidência contrária.

Para o objetivo deste estudo, é importante a discussão feita por Mautz (1965) e a ênfase a respeito de se assumir que a entidade se encontra em estado contínuo enquanto não há evidência do contrário, partindo-se daí todos os registros contábeis e a respectiva evidência da informação contábil resultante do processo.

Contudo, toda a discussão feita por Byrne (1937), May (1937) e Mautz (1965) encontra-se em um estágio que este estudo procura superar, ou seja, não trata da explicação científica dos fenômenos contábeis. Notadamente o texto de Mautz foi elaborado em uma década na qual já existiam trabalhos que formam a chamada Teoria Positiva da Contabilidade – TPC.

A TPC desempenha um papel relevante na pesquisa contábil porque se reveste de dois requisitos fundamentais à pesquisa científica: a explicação e a predição. A esse respeito, destaca-se o seguinte:

Explicação e predição são ambas traços essenciais das teorias. Poderíamos até dizer que a predição é um tipo de consequência da

explicação, já que não se concebe uma explicação científica que seja aplicável a um único caso. A explicação científica deve se aplicar a vários casos, pois se organiza em função das regularidades que encontra ou postula, se organiza na forma de *Estruturas Teóricas* (MATTALO JR., 1989, p. 50).

A relevância da informação contábil se materializa quando os seus usuários tomam decisões com base na mesma, ou seja, ela influencia o comportamento dos usuários no dia a dia das entidades. Daí ser necessário que a Contabilidade explique cientificamente e faça predições sobre os fatos pesquisados, no sentido de dar segurança aos usuários para a tomada de suas decisões.

2.3 CONTINUIDADE E CONTABILIDADE

Sterling (1968) realizou uma investigação exploratória sobre o conceito da continuidade, na qual formulou algumas questões sobre seu significado, tratou da sua ligação com o custo histórico, da sua necessidade enquanto axioma e da sua dimensão temporal. O autor afirma que, apesar dos trabalhos e dos pronunciamentos da AAA a respeito do postulado e do conceito da continuidade, nessas obras houve muito pouca elaboração, justificativa, desenvolvimento e falta de discussão.

O referido autor não concorda com a afirmação de que a continuidade é necessária à Contabilidade, e afirma que isso não está provado, que a contabilidade de empresas em liquidação evidencia o seu ponto de vista e que a continuidade nada mais é do que um modelo escolhido entre outros alternativos. Observa-se em seu trabalho que ele não apresenta evidências empíricas para fundamentar suas afirmações.

Apesar disso, ele lança importantes questões para a reflexão sobre a necessidade ou não da continuidade para a Contabilidade: “Por que nós escolhemos aquele modelo ao invés de outro? Quais são as consequências e implicações do modelo escolhido?”⁸ (STERLING, 1968, p. 484).

⁸ “Why did we choose that model instead of another one? What are the consequences and implications of the chosen model?”.

A respeito da ligação entre continuidade e a avaliação pelo custo histórico, Sterling (1968) entende que a suposição da primeira como base para a segunda se trata de uma confusão passível de críticas e que a causa de tal confusão é a falha na distinção entre benefícios e avaliação de benefícios.

Para ele, o custo não beneficia o futuro, não possui potencial de geração de serviços, é um método de avaliação dos benefícios futuros e do potencial de geração de serviços dos ativos, sua incorrência não garante a existência dos benefícios e nem os benefícios são requisitos para tal.

Sterling (1968) também defende que, aquilo denominado pelos contadores de continuidade, é algo difícil de determinar, e que o modelo de continuidade contém as condições necessárias para uma firma em estado estacionário. Ele argumenta que o estado estacionário é o que realmente muitos contadores têm em mente ao falar de continuidade, especialmente, em se tratando de argumentos de avaliação.

Ele explica que o estado estacionário possui alguns requisitos: Estabilidade da firma e da economia, ou seja, a firma continuará o tempo suficiente para a concretização dos planos e expectativas. A concretização de um determinado plano quase que certamente irá requerer estabilidade da firma e poderá requerer crescimento ou sucesso.

O autor afirma que, se o modelo de continuidade implica as condições de um estado estacionário, então o modelo raramente seria aplicável e, ainda que o fosse, o método da realização do custo histórico não teria apenas esse modelo como base.

Quando trata daquilo que denomina Problema da Futuridade, Sterling (1968) faz referência a Hume e a Russel para explicar a necessidade da clara separação entre a causa de nossas crenças a respeito do futuro e a lógica conexão entre passado e futuro.

Ele afirma que, se um fato observado se repetiu, não quer dizer que assim será novamente e da

mesma forma. Afirma também que não se pode fazer generalizações a partir de um número limitado de observações o que, segundo ele, é denominado o problema da indução.

Continuando, ele enquadra até a física nessa problemática ao recordar a afirmação do físico quando prediz que, se um corpo é solto, ele cairá, e que a afirmação geral é de que, se a natureza é uniforme em todos os aspectos relevantes, e se deixa cair um corpo, ele cairá. Ele afirma que se trata de silogismo, uma suposição geral sob a qual estão todas as outras predições bastando uma delas ser falsa para que todas também o sejam.

Sterling (1968) defende que isso parece acontecer na prática contábil e usa como exemplo quando se fala de benefícios futuros sob uma suposição geral de que a empresa existirá no futuro para deles usufruir. Afirma que é muito fácil predizer benefícios de um ativo específico a partir da suposição de que o conjunto no qual o ativo se insere continuará da forma anterior.

O autor argumenta que há diferentes níveis nos quais uma suposição deve ser feita. Por exemplo, poder-se-ia fazer a suposição no nível da economia e em seguida predizer o futuro de uma firma sob a suposição de uma economia contínua. Também poder-se-ia prever mudanças na economia sob uma suposição geral sobre o futuro e depois deixar os efeitos dessa predição chegarem ao setor, à indústria, à empresa e aos ativos da empresa.

Para esse autor, os relatórios contábeis devem refletir algo sobre a probabilidade de as empresas estarem em continuidade ao invés de serem preparados com base na suposição de que elas continuarão. Caso isso fosse aceito como uma função própria da contabilidade, então o conceito da continuidade deveria ser mudado de uma suposição para uma predição.

Em relação ao problema da futuridade, são importantes as referências feitas por Sterling (1968) a Hume e Russell a título de enriquecimento do estudo, porém, entende-se

que ele poderia ter feito isso com mais propriedade e profundidade, assim como em relação ao que foi abordado na sequência.

Primeiro, a contribuição de Hume e Russell para a explicação científica é muito maior que aquela resumidamente apresentada por Sterling, considerando que a participação desses autores nos debates sobre a explicação científica se destaca no que se refere à causalidade.

Mattalo Jr. (1989) afirma que a explicação científica teve início verdadeiramente a partir do momento em que uma relação pode ser não apenas estipulada, mas também determinada, ou seja, pode-se dizer o como, o quando e o quanto da relação.

A forma como Sterling (1968) se refere à física para tentar fundamentar suas afirmações demonstra, no mínimo, desconhecimento sobre a relevância dessa área do conhecimento para toda a história da ciência. Como exemplo, cite-se a teoria newtoniana sobre a qual se afirma o seguinte:

Historicamente, foi a teoria newtoniana a primeira formulação estruturada em termos de um determinismo causal estrito e com o instrumental adequado para realizar as tarefas de uma teoria científica tal como concebemos hoje. Esta teoria ofereceu uma imagem do mundo como sendo totalmente previsível e passível de conhecimento desde que as condições iniciais de posição e velocidade dos corpos fossem conhecidas. A estruturação da mecânica se fez tendo por base as conhecidas três leis de Newton, que durante muito tempo todos pensaram ser insuperáveis. [...] (MATTALO Jr., 1989, p. 47).

As leis de Newton apareceram como verdadeiras leis da natureza, sendo mais tarde falsificadas ou até abandonadas, fato comprobatório de que por vezes a ideia de verdade foi tomada como absoluta devido a uma incorreta identificação entre teoria e realidade. Segundo Mattalo Jr. (1989), é um equívoco se pensar que uma determinada realidade seja totalmente expressa numa teoria e que se possa falar indistintamente de uma e de outra como sendo equivalentes.

Hume foi o primeiro a criticar a posição, amplamente e difundida pelos escolásticos, de

que: “[...] tanto os fenômenos que se quer explicar quanto o princípio que os explica acabam por ter o mesmo *status*: o de existirem *na natureza* (MATTALO JR., 1989, p. 47).

Ao longo de seu trabalho, Sterling escreve sobre conceitos contábeis, citando inclusive exemplos que ajudam na compreensão do que se passa nas atividades das empresas, o que contribui para a compreensão dos fenômenos relativos ao patrimônio. Todavia não se encontra, a exemplo dos outros textos citados, proposições que tenham sido submetidas a testes científicos.

O que se observa a partir do exame do texto elaborado por Sterling (1968) é que, apesar de interessantes, do ponto de vista contábil, suas afirmações se traduzem em especulações pela ausência de evidências empíricas e de fundamentação teórico-científica.

A falta de profundidade no estudo de Sterling (1968) se manifesta, por exemplo, quando ele trata do problema da indução como se fosse algo simples. Ao citar Aristóteles, Abbagnano afirma que: “A I. é o procedimento que leva do particular ao universal”: com esta definição de Aristóteles [...] todos os filósofos concordaram. [...]” (ARISTÓTELES apud ABBAGNANO, 2007, p. 640).

Observa-se que a discussão sobre a indução e a dedução permeia o debate científico há séculos e merece um profundo exame para que se possa ter um adequado fundamento na explicação científica de fenômenos contábeis.

Uma abordagem interessante sobre a continuidade em contabilidade foi utilizada no trabalho escrito por Yu (1971), no qual esse conceito foi denominado de proposição, termo que se entende mais compatível em termos científicos, contudo, o autor não realizou pesquisa empírica ainda que não fosse esse seu objetivo. Entende-se que o grande mérito do referido estudo foi ter tratado o tema não de forma prescritiva, mas examiná-lo, enfatizando a relevância da continuidade enquanto um fenômeno a ser explicado cientificamente e quais os impactos disso na prática contábil.

Yu (1971) teve como objetivo reexaminar o conceito da continuidade, identificando seus significados constitutivos e operacionais com a explicação de suas implicações. Ele afirma, reforçando a motivação para este estudo, que qualquer tentativa de construção de teoria e a abordagem dos fundamentos do conhecimento requerem que se recorra à epistemologia e à metodologia.

Esse autor defende que, diferentemente da matemática e da lógica, a contabilidade não é uma matéria pura e, por isso, as suas proposições não podem ser a priori ou analíticas, acrescentando que concorda com empiristas modernos de que as proposições analíticas são tautológicas.

Observe-se a seguinte referência feita aos postulados contábeis sobre a sua abordagem em estudos anteriores:

[...] postulados contábeis são proposições sintéticas que não podem ser completamente destituídas de conteúdo empírico nem podem ser verdades auto-evidentes as quais podem ser conhecidas imediatamente. A noção de “auto-evidente” tem sido injustificadamente enfatizada no discurso sobre postulados contábeis. A história da ciência mostra que proposições auto-evidentes frequentemente são muito questionáveis⁹ (YU, 1971, p. 39).

Tal citação confirma a afirmação feita neste estudo sobre a importância da explicação científica dos fenômenos contábeis, dada a relevância da informação contábil para os seus usuários, reforçando também a necessidade de não se ficar apenas dizendo o que deve ser feito e como deve se proceder na prática contábil. O autor defende que é uma falácia metodológica afirmar que conceitos básicos ou construtos teóricos e seus correspondentes empíricos são idênticos (YU, 1971).

Yu (1971) explica que há tipos de afirmações cuja autenticidade ou falsidade não podem ser

estabelecidas através da análise do significado de suas palavras ou por meio de verificações empíricas. Tais afirmações são conhecidas como “afirmações de valor”, não são construtos lógicos e nem generalizações empíricas, não havendo critério a ser usado na determinação de sua validade.

O autor descreve com propriedade o debate entre cientistas sociais, filósofos e outros sobre a presença do juízo de valor nas ciências sociais e faz relevantes observações a respeito disso na contabilidade, com destaque para seu posicionamento a respeito. Ressalta a necessidade que a contabilidade tem de uma estrutura formal do ponto de vista científico, porém, alerta que a inclusão da abordagem normativa com juízo de valor na construção da teoria contábil pode levar o contador a agir por conta própria.

Ainda, o referido autor destaca a importância de estudos realizados por eminentes autores contábeis na década de 1960, contudo, não se sente encorajado pelo tipo de progresso alcançado no uso da abordagem dedutiva e com estrutura de autoridade naquela época.

A esse respeito afirma o seguinte:

O autor não está, neste ponto particular, debatendo a elegância ou validade do dedutivismo (ou indutivismo), mas ele tem sérias reservas com respeito à intervenção de elementos normativos (e/ou de autoridade) na construção da teoria, especialmente em vista do estado presente da disciplina contábil. A ênfase nas necessidades dos usuários e “a pressão sobre pesquisadores contábeis para inventar melhores sistemas de informações para saciar o insaciável apetite de sofisticados modelos de decisão” tem “quase ofuscado a preocupação pela acumulação de conhecimento, *qua* conhecimento, sobre nosso campo de estudo”¹⁰ (YU, 1971, p. 42).

Apesar de tal posicionamento o autor afirma que a abordagem normativa tem importância para

⁹ [...] accounting postulates are synthetic propositions which cannot be completely devoid of empirical contents, nor can they be self-evident truths which can be known immediately. The notion, “self-evident,” has been unduly emphasized in the discourse of accounting postulates. The history of science shows that self-evident propositions often became very questionable ones.

¹⁰ The author is not, at this particular point, debating the elegance or validity of deductivism (or inductivism), but he does have serious reservations concerning the intervention of normative (and/or authoritative) elements in theory construction, especially in view of the present state of the accounting discipline. The emphasis on users’ needs and “the pressures upon accounting researchers to invent better information systems to feed the insatiable appetite of sophisticated decision models” have “almost eclipsed the concern for accumulating knowledge, *qua* knowledge, about our field of study”.

contabilidade desde que se saiba quando deve ser levada em consideração na construção da teoria. Entende-se que isso corrobora o que se explicou nesse estudo sobre a presença do dogma no estudo do conhecimento.

Yu (1971) explica que o conceito da continuidade foi concebido antes do estabelecimento dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – PCGA's, informando que, em seu livro de auditoria publicado em 1892, Lawrence R. Dicksee usou o conceito da “existência perpétua” para “companhias registradas” sob o Ato de 1862 para justificar a avaliação, pelo custo, de ativos “permanentes”. Yu (1971) também afirma que autores como Sterling e Fremgmen, ao criticarem a continuidade, falharam em explicar por completo a natureza do conceito, bem como suas implicações, o que respalda afirmações desse estudo a respeito dos trabalhos consultados.

O autor supracitado faz uma importante observação:

A validade do postulado da continuidade se tornará completamente clara, entretanto, se decidirmos construir um modelo contábil de firma baseado na ideia de posse e utilização contínuas de recursos escassos¹¹ (YU, 19171, p. 47).

Ele também propõe o que se entende ser um conceito de continuidade:

Como uma proposição sintética, a continuidade é o resultado de experiências presentes e passadas, bem como de um certo grau de abstração, a qual serve de guia para experiência futura sem uma garantia¹²(YU, 1971, p. 48).

O autor entende que a firma, como uma entidade independente, leva em conta seus próprios interesses e benefícios, o que é importante à luz do comportamento de grandes empresas e para o crescente poder da gestão na sociedade contemporânea.

Yu (1971) defende também que, nessa linha de raciocínio, o conceito de valor adicionado de renda é totalmente relevante para a continuidade. Apesar de não ter explicado a razão de tal defesa, é preciso observar que, com a globalização e as novas demandas sociais e ambientais, procede a afirmação de que o estudo do valor adicionado é fundamental para melhor entender o novo papel a ser desempenhado pelas empresas.

O autor explica que a versão convencional do conceito da continuidade é estática e restritiva, e que em sua essência ele é um conceito dinâmico, refletindo a moção e movimento de uma firma contínua através do tempo e do espaço. Para ele, a contabilidade ao custo histórico supõe um estado estacionário que conflita com o postulado da continuidade, por isso defende a avaliação a valores correntes e suas aproximações.

No Brasil, O Princípio Fundamental da Continuidade é tratado nas Resoluções 750/93 e 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade (2008). Dentre os aspectos conceituais da referida resolução, afirma-se que a composição do patrimônio da entidade é influenciada pelas prováveis condições nas quais as atividades serão desenvolvidas. Também são abordados os possíveis efeitos advindos da suspensão das atividades da entidade, com destaque para causas da modificação do estado de coisas.

O conceito da continuidade também é abordado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis através do pronunciamento conceitual básico, que trata da estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis. Nele, afirma-se que as demonstrações contábeis são normalmente preparadas com base no pressuposto da operação contínua da entidade em um futuro denominado de previsível, sem a intenção ou necessidade de entrada em liquidação ou redução na escala de operações. O pronunciamento também prevê que, caso a entidade entre em liquidação ou reduza materialmente suas operações, as demonstrações contábeis serão preparadas em uma base diferente, com a respectiva divulgação

¹¹ “The validity of the going concern postulate will become quite clear, however, if we decide to build an accounting firm model based on the idea of continuous possession and utilization of scarce resources”.

¹² “Being a synthetic proposition, the going concern is the result of past and present experiences, as well as of a certain degree of abstraction, which serves as a guideline for future experience without a guarantee.

do fato, Conselho Federal de Contabilidade (2009).

Ao tratarem do princípio da continuidade, Lopes e Martins mencionam o que o CFC fala a respeito e afirmam que o princípio também “estabelece o aspecto indeterminado de duração do empreendimento empresarial” (LOPES e MARTINS, 2007, p. 134).

A relevância da continuidade também é destacada na seguinte afirmação:

Na verdade, os postulados *da continuidade e da entidade* constituem o pilar sobre o qual se baseia todo o edifício dos conceitos contábeis. De forma combinada poderíamos afirmar: a Contabilidade é mantida para entidades, como pessoas distintas dos sócios que as integram e que, se supõe, continuarão operando por um período indefinido de tempo. (IUDÍCIBUS, 2009, p. 36)

O autor reforça o conceito da continuidade na contabilidade como um estado contínuo das atividades da entidade, vinculada à indefinição do período de tempo. Nisto está implícita a ausência de evidência de interrupção das operações ou outra situação que signifique descontinuidade e que implique em mudança no critério de mensuração dos ativos para atender a essa outra realidade.

3 CONCLUSÕES

O estudo investigou as raízes epistemológicas do conceito da Continuidade em Contabilidade, explicando seu significado e sua utilização nessa área. Nesse sentido, foi realizado um ensaio teórico por meio de uma pesquisa bibliográfica em obras sobre o tema, com a interpretação, confronto dos pontos de vista de diversos autores e críticas com vistas ao enriquecimento do debate.

Foram demonstrados os significados de axioma, postulado e princípio, discorrendo-se sobre o papel desses termos na construção do conhecimento e como base na utilização do conceito de continuidade na contabilidade. Também foi discutido o fundamento contábil do conceito da continuidade, onde se identificou que

grande parte das obras consultadas utiliza uma abordagem prescritiva para o tratamento do tema, como é o caso de textos emanados de órgãos reguladores da profissão contábil.

Apesar da existência de textos de caráter normativo-contábil, através de Hendriksen e Van Breda (1999) e Mautz (1965), observa-se que o estabelecimento dos princípios e postulados contábeis na primeira metade do século XX também resultou de tentativas para o estabelecimento de bases orientadoras para a solução de problemas oriundos da prática contábil.

O debate sobre o significado e o papel das regras, postulados e princípios contábeis foi por demais enriquecido pelas obras de Byrne (1937), May (1937) e Mautz (1965) por terem fornecido ingredientes esclarecedores a respeito das implicações práticas desses elementos para as operações das entidades.

Sobre a continuidade em contabilidade, Sterling (1968) investigou o seu conceito, formulou algumas questões sobre o seu significado e apresentou argumentos significativos a respeito. Destacou-se o estudo de Yu (1971), que teve a preocupação maior de esclarecer a importância de se explicar, cientificamente, a continuidade enquanto fenômeno vivenciado pelas empresas na prática contábil. Espera-se que este trabalho motive outras pesquisas para o enriquecimento da teoria contábil, notadamente, as que tratem da relevância da continuidade para o processo de tomada de decisão dos usuários da informação contábil.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BYRNE, Gilbert R. To what extent can the practice of accounting be reduced to rules and Standards? **Journal of Accountancy**, p. 364-379, nov. 1937.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2008.

_____. Pronunciamentos técnicos contábeis**2008.** Brasília: CFC, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade:** uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MATTALO JR., Heitor. A problemática do conhecimento. In: Carvalho, Maria Cecília M de. **A construção do saber científico.** 5. ed. Campinas: Papyrus, 1995.

MAUTZ, R. K. The place of postulates in accounting. **Journal of Accountancy**, p. 46-49, jan. 1965.

MAY, George O. Principles of accounting. **Journal of Accountancy**, n. 64, p. 423-425, dec. 1937.

STERLING, R. Robert. The going concern: an examination. **The Accounting Review**, p. 481-501, jul. 1968.

YU, S. C. A reexamination of the going concern postulate. **The International Journal of Accounting, Education and Research**, p. 37-57, 1971.

Endereço do Autor:

Departamento de Ciências Contábeis
Campus de Goiabeiras
Av. Fernando Ferrari, 514
Vitória – ES – Brasil
29075-910